

Audience publique du 19 avril 2010

Recours formé par
la société anonyme ... s.a., ... (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes en matière
d'impôt sur les salaires

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 26049 du rôle, déposée en date du 2 septembre 2009 au greffe du tribunal administratif par la société anonyme de droit français ... s.a., avec siège social à F-..., ayant élu domicile auprès de la société anonyme WWW s.a., établie et ayant son siège social à L-..., tendant à voir redresser « *la décision sur réclamation* » et « *les bulletins d'impôts des années 1998 et 1999* » ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 11 décembre 2009 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu la constitution d'avocat ainsi que le mémoire en réplique déposés au greffe du tribunal administratif le 8 janvier 2010 par Maître Yves WAGENER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société anonyme de droit français ... s.a. ;

Vu les pièces versées en cause ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Yves WAGENER et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 avril 2010.

Il résulte des pièces versées en cause et en particulier du dossier fiscal que le 20 mars 2002, le bureau d'imposition Sociétés V de l'administration des Contributions directes a adressé à la société anonyme de droit français ... s.a., ci-après « *la société* ... », dans le cadre de l'instruction des déclarations fiscales relatives aux années d'imposition 1998 et 1999 une demande tendant notamment à obtenir communication des bulletins d'impôts émis par les autorités françaises se rapportant aux années 1998 et 1999 ainsi que les noms et adresses des bénéficiaires de frais de sous-traitances et des frais de location immobilière se rapportant à l'année 1998 et à se voir fournir des explications et une justification relatives aux frais de personnel détaché de l'année 1998 et le détail des charges internes de l'année 1999.

Il résulte encore du dossier fiscal que la société ... n'a pas répondu à ladite demande, de sorte qu'elle s'est vue adresser un rappel en date du 16 avril 2002, rappel qu'elle a également ignoré, de même que la sommation d'astreinte lui adressée le 10 juin 2002.

A défaut des informations et explications sollicitées, le bureau d'imposition établit les bases d'imposition des années 1998 et 1999 en refusant la déduction en tant que dépenses d'exploitation des frais de sous-traitances, des frais de location immobilière, des frais de personnel détaché en 1998 et la déduction des charges internes en 1999 et il adressa le 29 juillet 2002 en l'application du paragraphe 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », un courrier à la société ... l'informant des divergences par rapport aux déclarations d'impôts des années 1998 et 1999, le préposé du bureau d'imposition ayant tout particulièrement relevé que : *« Bien disposé de vous entendre en cas de désaccord, je vous prie de formuler vos objections pour le 22.08.2002 au plus tard. Ce délai passé, je me permets d'admettre votre approbation, et l'imposition de l'exercice 1999 sera établie en tenant compte des modifications susmentionnées ».*

Le 12 septembre 2002, à défaut de réaction de la société ... par rapport au susdit courrier d'information, le bureau d'imposition Sociétés V émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1998 et 1999, ainsi que contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 1998 et 1999 par voie de taxation d'office sur base du paragraphe 217 AO.

Le 19 novembre 2002 la société ... introduisit une réclamation devant le préposé du bureau d'imposition Sociétés V contre *« les bulletins d'imposition des années 1998 et 1999 »*, en affirmant que *« les réponses aux questions formulées par vos services vous ont été envoyées »* et en renvoyant le directeur aux *« détails demandés »* en lui demandant de *« rabattre les taxations »*.

La société ... demanda toutefois par lettre du 19 mai 2004 copie de la demande d'explications lui adressée par le bureau d'imposition le 20 mars 2002.

Par décision directoriale du 14 juillet 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le directeur »*, rejeta la prédite demande en les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 19 novembre 2002 par le sieur ..., au nom de la société anonyme de droit français ..., avec siège social à F- ... , ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre « les bulletins d'imposition des années 1998 et 1999 » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués, que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1998 et 1999, ainsi que contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 1998 et 1999, tous émis le 12 septembre 2002 ;

Considérant que si l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition des années 1998 et 1999 par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en date du 20 mars 2002, le bureau d'imposition avait notifié une mesure d'instruction à la réclamante lui demandant entre autres de lui transmettre les bulletins d'impôts émis par les autorités françaises se rapportant aux années 1998 et 1999, et les noms et adresses des bénéficiaires de frais de sous-traitances et des frais de location immobilière se rapportant à l'année 1998 ;

que le bureau d'imposition avait également demandé des explications et une justification des frais de personnel détaché de l'année 1998 et s'élevant à un montant total de 19.152.604 francs ainsi que le détail des charges internes de l'année 1999 d'un montant total de 42.504.623 francs ;

Considérant que la réclamante n'a réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des pièces demandées, notamment au rappel du 16 avril 2002 et à la sommation d'astreinte du 10 juin 2002 ;

Considérant que par la suite, le bureau d'imposition a établi les bases d'imposition des années 1998 et 1999 en refusant la déduction en tant que dépenses d'exploitation des frais de sous-traitances, des frais de location immobilière, des frais de personnel détaché en 1998 et la déduction des charges internes en 1999 ;

Considérant qu'à ce jour, la requérante n'a produit aucune des pièces susmentionnées ;

qu'en outre, elle n'a pas réagi aux lettres du 29 juillet 2002 par l'intermédiaire desquelles le bureau d'imposition lui a notifié les divergences par rapport aux déclarations d'impôts des années 1998 et 1999 dans le cadre de l'application du paragraphe 205 alinéa 3 AO ;

qu'en date du 19 mai 2004, la requérante a demandé une copie de la mesure d'instruction susmentionnée du 20 mars 2002 ;

qu'il résulte de ce qui précède que le moyen de la réclamante que « les réponses aux questions formulées » par le bureau d'imposition « ont été envoyées » n'est pas concluant ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par la suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) (...) ».

Par requête déposée le 2 septembre 2009 au greffe du tribunal administratif, la société ... a fait introduire par l'intermédiaire de Monsieur AAA, expert-comptable, un recours tendant à voir redresser « *la décision sur réclamation* » et « *les bulletins d'impôts des années 1998 et 1999* ».

A l'appui de son recours, la société expose très sommairement ne pas être d'accord avec « *la décision concernant les bulletins* », au motif que son ancien comptable ne lui aurait jamais continué les divers demandes de l'administration des Contributions directes, pour conclure en l'absence de toute faute en son propre chef, tout en versant en vrac diverses pièces comptables.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, soulève l'irrecevabilité de la requête telle que déposée par Monsieur AAA au nom de la société ... pour violation de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, faute, d'une part, de désigner la décision contre laquelle le recours est dirigé, et, d'autre part, d'invoquer des faits et moyens concrets, de même que l'objet de la demande, la demanderesse se contentant de remettre un certain nombre de pièces sans fournir une quelconque explication y afférente.

Il estime encore que la requête serait irrecevable pour cumuler simultanément un recours contre une décision directoriale et un recours contre des bulletins d'imposition et soulève le défaut de mandat exprès et spécial pour l'instance introduite, au motif que le mandat accordé à Monsieur AAA tel que figurant sur la requête manquerait de précision quant à la décision et quant aux bulletins à attaquer.

En ce qui concerne le premier moyen d'irrecevabilité soulevé par la partie publique, il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, une requête introductive d'instance à déposer auprès du tribunal administratif doit notamment contenir, en dehors d'un exposé sommaire des faits, les moyens invoqués à l'appui du recours.

Si en règle générale l'exception de libellé obscur admise se résout par l'annulation de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999 d'avoir égard à son article 29 qui dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

Or en l'espèce, si la partie demanderesse produit certes un seul moyen à l'appui de son recours, moyen de surcroît esquissé de manière sommaire, à savoir l'absence de faute dans son chef et corrélativement, les fautes professionnelles commises par son ancien comptable,

qui aurait omis de lui communiquer les diverses lettres et demandes lui adressées par le bureau d'imposition, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'un moyen intelligible devant, selon la société ..., permettre de voir « *redresser* » les décisions déferées, de sorte que la partie étatique - abstraction faite de la question du bien-fondé d'un tel moyen - ne saurait être considérée comme se trouvant dans l'ignorance du moyen formulé à l'appui du recours et des conclusions de la demanderesse, de sorte qu'en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter.

Le tribunal constate cependant un désaccord entre les parties en ce qui concerne la portée du recours, la requête introductive d'instance souffrant effectivement d'une imprécision certaine quant à l'objet du recours, puisque elle affirme être dirigée tant contre « *la décision sur réclamation* » que contre « *les bulletins d'impôts des années 1998 et 1999* ».

Il résulte cependant de ce libellé succinct que ces bulletins d'impôts en question ont fait l'objet d'une réclamation qui à son tour a fait l'objet d'une décision directoriale, de sorte que les bulletins en question ne sauraient, directement, être déferés au tribunal - et encore moins concomitamment à un recours porté contre la décision directoriale afférente -, mais seulement indirectement, par le biais de la décision directoriale déferée.

Il s'ensuit que le tribunal est uniquement valablement saisi de la décision du directeur afférente. Cette conclusion est encore corroborée par les explications de la demanderesse telle que contenues dans son mémoire en réplique déposé par son avocat nouvellement constitué qui précisent l'objet de son recours comme ne portant que contre la décision directoriale sur réclamation afférente.

Force est cependant de constater que la requête n'identifie pas avec précision « *la décision sur réclamation* » déferée, contrairement aux prescriptions de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, décision qui de surcroît n'a pas été annexée à la requête, et ce malgré le fait que l'article 2 de la loi du 21 juin 1999 précitée exige que la décision critiquée figure en copie parmi les pièces versées.

Néanmoins, outre que la requête introductive d'instance, en mentionnant les années d'imposition, la désignation du contribuable ainsi que son numéro fiscal, devrait permettre une identification aisée de la décision directoriale *a quo* à partir du dossier fiscal afférent, il y a lieu de constater que la société ... a, dans le cadre de son mémoire en réplique, formellement identifié la décision déferée comme étant « *la décision du directeur des Contributions rôle C 11759 portant la date du 14 juillet 2009* », décision que le litismandataire de la demanderesse a encore communiqué au tribunal lors de l'audience publique du 12 avril 2010, de sorte qu'à défaut de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité afférent est également à écarter, la partie étatique ayant pu, le cas échéant, déposer un mémoire en duplique, sinon solliciter la possibilité de déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre, en cas de besoin, plus avant position par rapport à la décision directoriale déferée.

Enfin, en ce qui concerne le moyen d'irrecevabilité du recours pour défaut de mandat exprès et spécial dans le chef du mandataire initial de la société ..., il y a lieu de relever qu'aux termes de l'article 2, paragraphe 1^{er}, 2^e alinéa, de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, tel que modifié par l'article 109 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, « les « *justiciables* (peuvent) *agir par*

eux-mêmes ou (...) se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes ».

L'article 2, paragraphe 1^{er}, deuxième alinéa de la loi précitée du 10 août 1991, tel que modifié par la loi précitée du 7 novembre 1996, n'impose pas la production d'un mandat *ad litem* exprès et spécial, ni ne spécifie la forme dudit mandat, mais il suffit que le mandat du représentant professionnel autre que l'avocat ressorte d'une procuration écrite à soumettre ensemble avec les autres pièces du dossier au greffe du tribunal administratif.

En l'espèce, la demanderesse a incorporé à la requête introductive un mandat libellé comme suit : *« Par la présente je soussigné, M. ..., donne mandat à M. AAA, demeurant professionnellement à L- ..., d'introduire un recours contre la décision sur réclamation ainsi qu'une réclamation contre les bulletins d'impositions en question et de me représenter auprès de l'Administration des Contributions Directes ».*

Si ladite procuration n'identifie certes pas avec précision - à l'instar de la requête introductive d'instance - *« la décision sur réclamation »* - ladite décision est cependant, comme retenu ci-avant, aisément identifiable, de même que le terme *« recours »*, encore qu'il ne soit lui non plus pas d'une précision exagérée, ne peut nécessairement que viser un recours contentieux, le seul recours pré-contentieux possible, à savoir la réclamation, ayant, à la date de la requête introductive d'instance d'ores et déjà été épuisé.

Partant, le moyen tiré d'un défaut de mandat adéquat doit être rejeté.

Si la requête introductive d'instance omet encore certes d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a néanmoins lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi¹, à savoir en l'espèce un recours en réformation, recours qui doit être considéré comme recevable pour avoir été introduit dans le délai de la loi et, comme retenu ci-avant, dans les formes de la loi.

A l'appui de son recours la société ... rejette en substance la taxation d'office opérée sur base du paragraphe 217 AO par le bureau d'imposition et confirmée par le directeur, en excipant, en ce qui concerne les motifs ayant amené le bureau d'imposition à procéder à pareille taxation, de la négligence de son comptable, et en communiquant au tribunal des pièces censées répondre aux demandes d'information lui adressées par l'administration des Contributions directes.

Le principe de la taxation est inscrit au paragraphe 217 (1) AO qui dispose que *« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den*

¹ Trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760, Pas. adm. 2009, V° Recours en annulation, n° 57.

Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

La taxation constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans avoir pu élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative², afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération³.

En l'espèce, si la société ... a certes déposé en date du 7 décembre 2001 des déclarations d'impôt pour les années 1998 et 1999, et ce suite à trois sommations lui adressées en date des 18 juin 2001, 19 juillet 2001 et 14 septembre 2001 ainsi que de deux décisions respectivement du 16 août 2001 et du 14 septembre 2001 lui infligeant des astreintes, elle a cependant omis de répondre aux demandes d'explication et de justification lui adressées ensuite par le bureau d'imposition, tout comme elle a omis de réagir aux rappels et injonctions lui adressées, jusqu'à ce que le bureau d'imposition se soit vu obligé de procéder par voie de taxation afin de déterminer la base imposable.

En vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le paragraphe 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)* ».

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents⁴.

S'il est bien vrai, comme l'affirme le directeur, que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure et que le contribuable est personnellement tenu du respect des obligations lui imposées par la loi fiscale et qu'il ne saurait s'en décharger en excipant de la faute d'un tiers, fût-il contractuellement chargé de ces obligations, un tel contrat n'étant pas opposable aux tiers ni *a fortiori* à l'administration, ceci signifie seulement que dès lors qu'il ressort des circonstances de l'affaire que les résultats des taxations sont vraisemblables, les critiques

² Trib. adm. 26 avril 1999, no 10156 du rôle, Pas. adm. 2009, V^o Impôts, n^o 436 et autres références y citées.

³ Cour adm. 30 janvier 2001, no 12311C du rôle, Pas.adm. 2009, V^o Impôts, n^o 437 et autres références y citées.

⁴ Trib. adm. 26 avril 1999, no 10156 du rôle, Pas.adm. 2009, V^o Impôts, n^o 441 et autres références y citées.

dirigées contre ces mesures ne sont pas fondées⁵, et non que le contribuable qui s'estime surtaxé ne puisse pas bénéficier du droit de réclamation contre un bulletin auquel il reproche un résultat contraire aux vraisemblances ou dont il prouve le caractère erroné.

En ce qui concerne les pouvoirs du directeur, ceux-ci sont notamment circonscrits par le paragraphe 243 AO, aux termes duquel « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* », tandis que le paragraphe 244 AO prévoit que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1^{er} AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...).* »

Le directeur statue donc toujours quant au fond du dossier. En d'autres termes, le directeur, saisi d'une réclamation, procède d'office au réexamen global de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. Le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition. En procédant au réexamen global de la situation du contribuable, le directeur est ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait, dont il n'a pas été tenu compte par le bureau d'imposition, y compris des éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui ne se sont présentés que durant l'instance de réclamation.

Au contraire, dans le cadre de l'examen de la situation réelle - *tatsächliche Verhältnisse* - le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de répondre aux demandes lui adressées, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient en effet d'aucune présomption de véracité.

En l'espèce, force est de constater que la société ..., comme relevé ci-avant, n'a fourni aucune réponse à la demande de renseignements du bureau d'imposition, de même que dans

⁵ v. C.E. 11 avril 1962, n° 5742 du rôle.

sa réclamation du 18 novembre 2002 à l'adresse du directeur, elle s'est contentée de contester son imposition par la voie de la taxation d'office, tout en affirmant avoir fourni tous les renseignements demandés, pour demander près de deux années plus tard, soit le 19 mai 2004, copie de la demande de renseignements.

Force est encore de constater que la demanderesse n'affirme actuellement plus avoir communiqué en temps utile les renseignements demandés, mais qu'elle affirme que son ancien comptable ne lui aurait jamais transmis les demandes et rappels émanant de l'administration des Contributions directes, et ce alors pourtant qu'il résulte du dossier fiscal que toute la correspondance de l'administration des Contributions directes a directement été adressée à la société ... à son siège social à ... en France.

Enfin, force est encore de constater que la demanderesse n'a soumis aucune pièce ou information au directeur, que ce soit directement lors du dépôt de la réclamation, ou ultérieurement, après réception en mai 2004 de la copie de la demande de renseignements initiale.

Partant, il y a lieu de retenir que la société ... n'a produit, ni devant le bureau d'imposition compétent, ni devant le directeur des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris et que par cette attitude défailante, elle a enlevé au directeur toute possibilité d'investigation de sa situation fiscale effective. Or, la seule déclaration d'impôt, sans pièces justificatives, n'ayant pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels, il y a lieu d'admettre que la société ... n'a pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris devant le directeur par la voie de la réclamation. Partant, c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu conformément au paragraphe 217 AO d'établir les bases d'imposition par voie de taxation. En effet, à défaut de disposer de la moindre pièce en relation avec la réclamation introduite, celui-ci ne pouvait pas prendre une autre décision que celle sous examen, de sorte qu'il ne pouvait pas épuiser ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation⁶.

Plus particulièrement, la société ..., en se contentant d'introduire une réclamation devant le directeur, sans fournir les moindres pièces et explications y afférentes, a mis celui-ci dans l'impossibilité de prendre une autre décision et lui a ôté la plénitude de ses pouvoirs, notamment la possibilité de procéder à une réformation *in peius*, pouvoir dont ne disposent pas les juridictions administratives au niveau de la phase contentieuse⁷.

La société ... est encore malvenue à solliciter à l'heure actuelle la réformation de la décision du directeur et une nouvelle imposition de ses revenus pour les années d'imposition litigieuses par les juridictions administratives saisies du litige, étant donné qu'elle s'est contentée à ce niveau de verser un certain nombre de factures et de documents comptables au tribunal, sans même indiquer en quelle mesure lesdites pièces seraient susceptibles d'aboutir à une réformation de la taxation d'office critiquée, ni la société, dans sa requête initiale, ni le litismandataire subséquent de la société ... n'ayant à ce titre ne serait-ce qu'esquissé un quelconque moyen en fait ou en droit.

⁶ Voir en ce sens Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25436C, confirmant trib. adm. 12 janvier 2009, n° 24135.

⁷ Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25436C, Cour adm. 30 avril 2009, n° 25231C, Pas.adm. 2009, V° Impôts, n° 444.

Il s'ensuit que le tribunal ne saurait utilement mettre en cause ni la légalité ni le bien-fondé de la décision directoriale déférée dans la mesure où la société ... reste en défaut de formuler utilement un quelconque moyen susceptible d'étayer ses prétentions, étant souligné qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions.

A défaut de tout autre moyen, le recours est partant à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

met les frais à charge de la société demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 19 avril 2010 par :

Marc Sünner, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Schmit

s. Sünner

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 20.4.2010

Le Greffier du Tribunal administratif